

Nieuznawanie w Polsce zawartych za granicą związków jednopłciowych - aspekty prawne z perspektywy swobody przepływu osób

Wąsik, Mateusz

Veröffentlichungsversion / Published Version

Zeitschriftenartikel / journal article

Empfohlene Zitierung / Suggested Citation:

Wąsik, M. (2020). Nieuznawanie w Polsce zawartych za granicą związków jednopłciowych - aspekty prawne z perspektywy swobody przepływu osób. *Studia Europejskie - Studies in European Affairs*, 24(1), 129-149. <https://doi.org/10.33067/SE.1.2020.7>

Nutzungsbedingungen:

Dieser Text wird unter einer CC BY-NC-ND Lizenz (Namensnennung-Nicht-kommerziell-Keine Bearbeitung) zur Verfügung gestellt. Nähere Auskünfte zu den CC-Lizenzen finden Sie hier: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.de>

Terms of use:

This document is made available under a CC BY-NC-ND Licence (Attribution-Non Commercial-NoDerivatives). For more information see: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0>

Nieuznawanie w Polsce zawartych za granicą związków jedнопłciowych – aspekty prawne z perspektywy swobody przepływu osób

Lack of Recognition of Cross-border Same-sex Relationships in Poland – Legal Aspects from the Perspective of the Free Movement of Persons

Abstract

The aim of the paper is to present ramifications in the field of family law, inheritance law and tax law which arise from the lack of recognition of registered partnerships and same-sex marriages in certain European Union Member States, such as Poland. The lack of recognition is commonly perceived as discrimination on grounds of sexual orientation, but the emphasis is usually placed on its consequences concerning human rights. In this article, the author focused on discriminatory aspects in the area of family life and personal taxation. A lack of appropriate provisions in domestic law produces negative effects affecting taxation obligations for cross-border families that concluded their marriages or partnerships abroad but cannot benefit from these institutions in certain EU Member States such as Poland. For the purpose of determining discriminatory aspects, the author analysed the domestic rules differentiating couples living in a marriage and couples not possessing the right to marry. Due to lack of case-law on tax and inheritance discrimination resulting from sexual orientation, relevant case-law of the Court of Justice of the European Union have been recalled, revealing possible violations of fundamental freedoms, including free movement of persons.

Słowa kluczowe: małżeństwo, związek partnerski, dyskryminacja, opodatkowanie, Unia Europejska, swoboda przepływu osób

Key words: Marriage, Civil Partnership, Discrimination, Taxation, European Union, Free Movement of Persons

★ **Mateusz Wąsik** – adwokat przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie, e-mail: mateusz_wasik@wp.pl, ORCID: 0000-0001-8207-0990.

Wprowadzenie

W obecnej chwili porządek prawny Unii Europejskiej (dalej: UE) nie daje podstaw do harmonizacji prawa rodzinnego, prawa spadkowego czy też systemu podatków bezpośrednich¹. Państwa członkowskie UE mają pełną swobodę w kształtowaniu krajowego porządku prawnego we wskazanych wyżej obszarach, co może rodzić konsekwencje dla rodzin transgranicznych, których członkowie mają odmienne obywatelstwo lub rezydencję podatkową. Problem tego typu rodzin powstaje również w sytuacji, gdy forma prawna zawarcia związku małżeńskiego czy związku partnerskiego nie jest rozpoznawana na terytorium państwa członkowskiego, w którym zamieszkuje taka rodzina.

Małżeństwo jest instytucją prawa rodzinnego uznawaną aktualnie we wszystkich państwach członkowskich. W 14 z nich przepisy prawa umożliwiają zawarcie małżeństwa przez pary jedнопłciowe. 21 państw członkowskich z kolei rozpoznaje instytucję związku partnerskiego².

Polska należy do tej grupy państw członkowskich, które nie uznają małżeństw jedнопłciowych zawartych za granicą, jak również nie rozpoznają związków partnerskich (zarówno jedнопłciowych, jak i różнопłciowych). Istniejący w Polsce porządek prawny rodzi lukę prawną, która dotyczy tego typu rodziny, bo osoby te na gruncie prawa podatkowego są traktowane jako osoby obce, co rodzi negatywne skutki podatkowe. Z kolei w przypadku dziedziczenia ustawowego osoby te są pozbawione możliwości spadkobrania, gdyż z prawnego punktu widzenia są osobami obcymi. Podobne problemy rodzi brak możliwości rozpoznania ustroju majątkowego funkcjonującego między tymi osobami.

Celem niniejszego artykułu jest próba zidentyfikowania praktycznego problemu dla rodzin transgranicznych. Autor, analizując orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej: TSUE) oraz dorobek judykatury niektórych państw członkowskich, wskazuje obszary stanowiące lukę prawną oraz formuje wnioski. Te z kolei sprowadzają się do konkluzji, że w chwili obecnej z uwagi na brak inicjatyw ustawodawczych w tym zakresie w celu zabezpieczenia praw konieczna okazuje się ingerencja władzy sądowniczej czy to na szczeblu lokalnym, czy też unijnym.

¹ A. Baldaccini, E. Guild, H. Toner, *Whose Freedom, Security and Justice? EU Immigration and Asylum Law and Policy*, Londyn 2007, s. 409–412.

² *Property of international couples (marriages and registered partnerships)*, https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/civil-justice/family-law/property-international-couples-marriages-and-registered-partnerships_en (dostęp 17.02.2020).

Przepisy krajowe

Uwagi ogólne – konstytucja

Aktualne brzmienie art. 18 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³ rodzi spory wśród teoretyków i praktyków prawa w kontekście możliwości rozpoznawania związków partnerskich w Polsce. Część doktryny uważa, że brzmienie konstytucji, definiującej małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, stoi na przeszkodzie możliwości uznawania innych legalnych form związków. Taka wykładnia art. 18 prowadziłaby do braku możliwości wprowadzenia związków partnerskich w Polsce, nie wspominając o możliwości zawierania małżeństw jednopłciowych⁴. Inna grupa teoretyków i praktyków prawa prezentuje z kolei odmienną wykładnię art. 18 konstytucji, która nie stoi w sprzeczności z możliwością instytucjonalizacji związku partnerskiego⁵.

Przepisy prawa milczą na temat uznawania związków partnerskich czy też jednopłciowych małżeństw zawartych za granicą. Orzecznictwo sądów administracyjnych taką możliwość z kolei odrzuca⁶.

W konsekwencji osoby, które na gruncie przepisów państwa zawarcia związku korzystają tam z pełni praw i obowiązków, na terytorium Polski są osobami dla siebie obcymi – bez praw, ale – o czym będzie mowa poniżej – z pewnymi obowiązkami. Taka próżnia prawna rodzi poważne konsekwencje dla rodzin transgranicznych na gruncie prawa cywilnego i rodzinnego. Niektóre zdarzenia prawne z kolei mogą powodować negatywne dla tych osób skutki podatkowe.

Przepisy prawa rodzinnego

Najbardziej istotnym aktem prawnym regulującym prawa i obowiązki małżonków pozostaje Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁷ (dalej: KRO). Z uwagi na brzmienie konstytucji znajduje on zastosowanie wyłącznie do

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, j.t. Dz.U. z 2009 r. nr 114, poz. 946.

⁴ M. Pilich, *Związki quasi-mażeńskie w polskim prawie prywatnym międzynarodowym*, „Państwo i Prawo” z. 2, s. 87.

⁵ E. Łętowska, J. Woleński, *Instytucjonalizacja związków partnerskich a Konstytucja RP z 1997 r.*, „PiP” nr 6/2013, s. 15–40, tezy 1–4.

⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 stycznia 2019 roku, sygn. akt IV SA/Wa 2717/18, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2018 roku, sygn. akt II OSK 1112/16.

⁷ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 2086 ze zm.

małżeństw rozumianych jako związek kobiety i mężczyzny⁸. Wszystkie inne związki zawarte między osobami pozostają poza jurysdykcją Kodeksu. W konsekwencji do małżeństw między osobami tej samej płci oraz związków partnerskich nie znajduje on żadnego zastosowania, a przepisy w nim zawarte nie mogą być stosowane *per analogiam*.

W aspekcie prawa rodzinnego można wyróżnić dwa obszary, które rodzą praktyczne problemy dla transgranicznych związków, a mianowicie: obszar ustroju małżeńskiego oraz obowiązków i praw tych rodzin w stosunku do dzieci zrodzonych w trakcie trwania związku.

Na gruncie przepisów majątkowych osoby takie pozostają dla siebie obce. Nie istnieje możliwość jednoznacznego określenia, które przedmioty wchodzące w skład majątku pozostają przedmiotami wspólnymi, a które wchodzą w skład majątku indywidualnego. W przypadku rodziny, która zawarła związek małżeński w Holandii i na gruncie holenderskich przepisów, pojazd zakupiony w trakcie trwania tego związku w Holandii będzie pozostawał majątkiem wspólnym, na gruncie przepisów polskich będzie to majątek indywidualny każdego z partnerów. W przypadku rozpadu rodziny, stosując przepisy polskie, nie należałoby stosować przepisów dotyczących podziału majątku, lecz przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu⁹ czy o zniesieniu współwłasności¹⁰. To z kolei nie ułatwia sprawy, gdyż rozliczenie majątkowe na gruncie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu, które w zamyśle były konstruowane w całkowicie odmiennych celach, nie ułatwiają rozliczenia osób, które pozostają w faktycznym (oraz prawnym, ale nieuznanym w Polsce) związku.

Z pomocą mogłyby przyjść przepisy UE¹¹, których wprowadzenie miało na celu utrzymanie i rozwój przestrzeni wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości, w której zapewniony jest swobodny przepływ osób. Polska do dzisiaj nie wdrożyła jednakże przepisów obu aktów, uznając, że właściwe dla stosunków majątkowych małżeńskich jest w tym aspekcie Prawo prywatne międzynarodowe¹². Artykuł 51 tej ustawy przewiduje, że

⁸ K. Gromek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 6.

⁹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2017 roku, sygn. akt V CSK 198/16.

¹⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 1986 roku, sygn. akt III CZP 79/85.

¹¹ Rozporządzenie Rady (UE) 2016/1103 z dnia 24 czerwca 2016 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w dziedzinie jurysdykcji, prawa właściwego oraz uznawania i wykonywania orzeczeń w sprawach dotyczących małżeńskich ustrojów majątkowych oraz rozporządzenie Rady (UE) 2016/1104 z dnia 24 czerwca 2016 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w dziedzinie jurysdykcji, prawa właściwego oraz uznawania i wykonywania orzeczeń w sprawach dotyczących skutków majątkowych zarejestrowanych związków partnerskich, Dz. Urz. UE L 183/1 oraz L 183/30.

¹² Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe, j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 1792.

stosunki osobiste i majątkowe między małżonkami podlegają każdoczesnemu wspólnemu prawu ojcystemu. Artykuł 52 ustawy normuje możliwość wyboru prawa dla stosunków majątkowych małżeńskich, w tym umowy majątkowej małżeńskiej. Przepisy ustawy nie dają jasnej odpowiedzi w przedmiocie regulacji spraw majątkowych między małżonkami tej samej płci oraz między zarejestrowanymi za granicą związkami partnerskimi. W konsekwencji uznawanie w Polsce skutków majątkowych takich związków rodzi trudności praktyczne i wymaga sięgania po przepisy pomocnicze¹³.

Trudności w interpretacji przepisów prawnych pozostają aktualne na gruncie przepisów regulujących kontakty rodziców z dziećmi. Rodziny transgraniczne mogą posiadać dzieci zrodzone przez surogatki, zrodzone przez jednego z partnerów lub adoptowane. Pozostaje więc faktem to, że w tego typu rodzinach funkcjonują dzieci, których status prawny nie jest uregulowany w przepisach polskich¹⁴.

Zgodnie z art. 61⁹ KRO matką dziecka jest kobieta, która dziecko urodziła. Przepisy regulują kwestię uznania ojcostwa, ale milczą w przypadku, gdy dziecko ma dwie matki lub dwóch ojców. Taka sytuacja jest możliwa, gdy w trakcie funkcjonowania małżeństwa lub związku partnerskiego za granicą doszło do poczęcia lub adopcji dziecka, które zgodnie z przepisami tego państwa pozostaje dzieckiem obojga rodziców i posiada zagraniczny akt urodzenia, w którym w miejsce rodziców wpisane są dwie matki lub dwóch ojców. Przepisy prawne nie dają jednoznacznej odpowiedzi, czy transkrypcja zagranicznego aktu urodzenia z jednoczesnym wpisaniem dwóch matek bądź dwóch ojców jest możliwa. Transkrypcja taka jest z kolei warunkiem koniecznym, by małoletni urodzony za granicą uzyskał polski dokument tożsamości i numer PESEL, a więc ma ona charakter obligatoryjny. Wynika to nie tylko z przepisów ustawy Prawo o aktach stanu cywilnego¹⁵, ale także z obowiązku kierowania się w takich sprawach przede wszystkim dobrem dziecka i koniecznością ochrony jego prawa do obywatelstwa i wynikających z niego prawa do tożsamości, poszanowania życia rodzinnego i relacji z obojgiem rodziców. Do tej pory urzędy stanu cywilnego odmawiały transkrypcji tego typu dokumentów, kierując się brzmieniem art. 18 konstytucji oraz koniecznością ochrony funkcjonującego w Polsce porządku prawnego, który uniemożliwia sankcjonowanie związków między osobami tej samej płci. Na tej kanwie zapadło wiele wy-

¹³ J. Poczobut, *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Warszawa 2013, s. 107–110.

¹⁴ J. Poczobut, op. cit., s. 107–110.

¹⁵ Ustawa z dnia 28 listopada 2014 roku – Prawo o aktach stanu cywilnego, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 730.

roków sądów administracyjnych¹⁶, a Naczelny Sąd Administracyjny podjął 2 grudnia 2019 r. uchwałę, w której wskazał, że wpisanie do polskiego rejestru stanu cywilnego w drodze transkrypcji dwóch kobiet lub dwóch mężczyzn jako rodziców dziecka stanowiłoby naruszenie podstawowych zasad polskiego porządku prawnego. W prawie polskim rodzicami dziecka mogą być bowiem tylko matka i ojciec¹⁷. Jednocześnie skład orzekający wskazał, że transkrypcja nie jest obligatoryjna dla uzyskania numeru PESEL czy wydania dowodu osobistego, gdyż zagraniczne dokumenty urzędowe posiadają równą moc dowodową, co polskie dokumenty urzędowe.

Uchwała prowadzi więc do sytuacji, w której dla zabezpieczenia interesów tego typu rodzin i dzieci konieczne będzie wystąpienie na drogę sądową. Brak stosownych przepisów i klarownego stanowiska pozostawia tego typu rodziny i dzieci w próżni prawnej¹⁸. Na gruncie przepisów polskich drugi rodzic nie jest rodzicem w rozumieniu przepisów polskich, a więc jest osobą obcą w stosunku do swojego dziecka, co uniemożliwia kontakty z placówkami oświatowymi w Polsce, administracją czy placówkami zdrowotnymi. Istnieje możliwość uregulowania kontaktów w drodze notarialnej¹⁹ i dokonywania czynności każdorazowo w obecności legalnego opiekuna dziecka, jednakże takie rozwiązanie ma charakter tymczasowy i nie stanowi rozwiązania instytucjonalnego.

Drugi rodzic, niebędący biologicznym rodzicem dziecka, nie może również dokonać żadnych darowizn ani ustanowić dziecka spadkobiercą bez narażania dziecka na konsekwencje podatkowe. Zgodnie bowiem z przepisami podatkowymi, które powinny być analizowane łącznie z przepisami prawa rodzinnego, drugi rodzic pozostaje osobą obcą w stosunku do dziecka, a zatem drugi rodzic wchodzi w skład III grupy podatkowej. Ta przynależność oznacza konieczność uiszczenia podatku przez obdarowanego lub spadkobiercę według najwyższych stawek podatkowych. Taka

¹⁶ Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II OSK 1298/13, z dnia 20 czerwca 2018 r. sygn. akt II OSK 1808/16 oraz z dnia 10 października 2018 r., sygn. akt II OSK 2552/16, a także wyroki WSA w Krakowie z dnia 10 maja 2016 r., sygn. akt III SA/Kr 1400/15 (nieprawom.), WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt IV SA/Wa 182/16 (nieprawom.) oraz WSA w Poznaniu z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt II SA/Po 1169/17 (nieprawom.).

¹⁷ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2019 roku, sygn. akt II OPS 1/19.

¹⁸ Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 18 czerwca 2018 roku w sprawie transkrypcji aktu urodzenia dziecka, https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Pismo%20procesowe%20RPO%20do%20NSA%20ws.%20transkrypcji%20aktu%20urodzenia%20dziecka%20_0.pdf (dostęp 17.02.2020).

¹⁹ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 13 maja 2015 r., sygn. akt III CZP 19/15.

sama darowizna lub spadek w przypadku dziecka, które byłoby w rozumieniu przepisów prawa traktowane jako dziecko obojga rodziców, byłaby zwolniona całkowicie z podatku.

Problem może powstać również w przypadku tak drastycznym, jak śmierć opiekuna prawnego. Stosując aktualne przepisy, drugi rodzic nie wejdzie w rolę opiekuna *ex lege* i konieczna może okazać się tylko interwencja sądu i ewentualne ustanowienie opieki.

Problemy może rodzić również obowiązek alimentacyjny, a dokładnie brak takiego obowiązku w stosunku do drugiego rodzica, który na gruncie przepisów nie figuruje jako legalny opiekun dziecka.

Przepisy prawa spadkowego

Ustaliwszy, że na gruncie prawa rodzinnego brakuje instytucji prawnych, które zabezpieczałyby interesy rodzin transgranicznych, nie budzi zdziwienia, że tego typu rozwiązania są również niespotykane na gruncie prawa spadkowego. Rozporządzenia na wypadek śmierci reguluje obszernie Księga czwarta Kodeksu cywilnego²⁰, która przewiduje w polskim porządku prawnym dwa rodzaje dziedziczenia: ustawowe oraz testamentowe. Do dziedziczenia ustawowego dochodzi w dwóch przypadkach: gdy spadkodawca nie pozostawił po sobie testamentu lub gdy żadna z osób powołanych do spadkobrania na podstawie testamentu nie chce lub nie może przyjąć spadku. Według sondażu przeprowadzonego przez Kantar Milward Brown²¹ tylko 13% Polaków powyżej 50. roku życia zdecydowało się na sporządzenie testamentu. To pokazuje, że w Polsce nadal preferowanym sposobem spadkobrania jest dziedziczenie na podstawie przepisów ustawowych. Te z kolei wykluczają osoby pozostające w jednopłciowych związkach. Wynika to bezpośrednio z przepisów Kodeksu cywilnego, które korzysta z definicji małżeństwa i członków rodziny zawężonej wyłącznie do więzi heteroseksualnej. Kodeks wskazuje zamknięty katalog osób powołanych do dziedziczenia z mocy ustawy, który wyklucza z grupy spadkobierców osoby, które pozostawały ze zmarłym w trwałej więzi rodzinnej. Jak zostało wskazane powyżej, polski porządek prawny wyklucza możliwość transkrypcji zagranicznych aktów związków jednopłciowych. Bez odpowiedniej transkrypcji rodziny transgraniczne pozostają więc bez ochrony prawnej również po śmierci jednego z małżonków/

²⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 1495.

²¹ Badania przeprowadzono 28–31.08.2017 r. metodą CATI na reprezentatywnej grupie 516 Polaków powyżej 50. roku życia, <http://www.napisztestament.org.pl/aktualnosci/tylko-trzynastu-na-stu-polakow-powyzej-50-roku-zycia-napisalo-testament/> (dostęp 17.02.2020).

partnerów. W przypadku braku testamentu zastosowanie znajdą przepisy ustawowe. A na ich podstawie majątek pozostawiony przez zmarłego małżonka, który zgodnie z prawem polskim był osobą obcą w stosunku do drugiego małżonka, przypadnie rodzinie tego pierwszego. W tym miejscu nie sposób pominąć sytuacji prawnej dziecka zrodzonego w trakcie trwania takiego związku. W przypadku gdy śmierć dotyka rodzica, który nie jest biologicznym ojcem/matką, dziecko – jako osoba obca w stosunku do takiego spadkodawcy – jest wyłączone z grupy dziedziczenia jako formalnie niespokrewnione z osobą spadkodawcy, z przyczyn opisanych już w punkcie powyżej.

Oczywiście poza dziedziczeniem ustawowym pary transgraniczne mogą już za życia zdecydować się na spisanie testamentu, który będzie mógł prawidłowo zabezpieczyć interesy przyszłych spadkobierców (tj. drugiego małżonka/partnera oraz dzieci). W przypadku rodzin transgranicznych testament jest w tej chwili jedynym rozwiązaniem, które mogłoby zabezpieczyć interesy rodziny. Będzie to jednak rozwiązanie pośrednie, niepozbawione wad.

Pierwszy obszar ryzyka w przypadku istnienia testamentu jest związany z zamkniętym katalogiem spadkobierców ustawowych, którzy nie zostali wymienieni jako beneficjenci testamentu. Mogą skorzystać z instytucji zachowku przewidzianą w art. 991 Kodeksu cywilnego, która w tym przypadku może zostać wykorzystana głównie przez rodziców spadkodawcy, którzy na skutek dziedziczenia testamentowego zostali pozbawieni tytułu do dziedziczenia.

Drugi obszar ryzyka, który w dyskursie jest często pomijany, dotyczy obciążeń podatkowych leżących na spadkobiercach. Ci, jako niespokrewnieni w rozumieniu funkcjonujących przepisów, nie mogą korzystać z ulg podatkowych, z których mogliby skorzystać jako małżonkowie różnopłciowi.

Autonomia prawa podatkowego jest potwierdzona szeregiem istniejących instrumentów prawnych, jednakże w obszarze opodatkowania osób fizycznych niejednokrotnie sięga do dorobku prawa rodzinnego²². Tak jest również w tym przypadku, gdyż definicja małżeństwa oraz na gruncie podatku od spadków i darowizn²³ pokrywa się z pojęciami używanymi na gruncie prawa rodzinnego. I tak, małżeństwem dla celów podatkowych będzie wyłącznie związek kobiety i mężczyzny, a dzieckiem będzie osoba zrodzona ze związku kobiety i mężczyzny. Taka definicja nie pozwala więc

²² M. Lemonnier, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 30.

²³ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813.

na uznanie majątku odziedziczonego przez drugiego małżonka (w związku jednopłciowym) lub przez partnera jako zwolnionego z podatku od spadków i darowizn.

Poza więc ewentualnym zachowkiem, do którego spłaty będzie zobowiązany partner, należy spodziewać się, że całość odziedziczonego majątku będzie stanowiła przysporzenie majątkowe dla drugiego partnera, a takie przysporzenie pociągać będzie za sobą konieczność uiszczenia podatku według stawki dla III grupy podatkowej. Niejednokrotnie też na skutek trudności w opisanu poszczególnych elementów wchodzących w skład majątku dziedziczonego partner będzie zobowiązany do zapłaty podatku od części majątku, który faktycznie przypadał mu już w części ułamkowej za życia zmarłego partnera.

W podobnej sytuacji będzie dziecko, które jako formalnie niespokrewione ze zmarłym rodzicem, będzie zobowiązane do spłaty spadkobierców testamentowych i zapłaty podatku od odziedziczonego po rodzicu majątku.

Przepisy prawa podatkowego

Powyższe punkty prowadzą do głównego obszaru, w którym potencjalna dyskryminacja nie jest często poruszana przez doktrynę. Dyskryminacja ze względu na orientację seksualną została zbadana na gruncie prawa karnego, prawa pracy czy przykładowo w kontekście prawa dostępu do informacji medycznej partnera²⁴. Te obszary doczekały się sporego orzecznictwa sądów powszechnych²⁵. Niezbadanym natomiast obszarem pozostaje gałąź prawa podatkowego, gdzie brak uznawania transgranicznych związków małżeńskich lub partnerskich również może rodzić negatywne konsekwencje mogące zostać uznane za dyskryminację podatkową.

Rodziny transgraniczne na gruncie prawa podatkowego nie mają prawa do wspólnego rozliczenia majątkowego²⁶. Zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁷ taka możliwość zarezerwowana jest wyłącznie dla małżonków pozostających we wspólności majątkowej i małżeństwie przez cały rok. Naczelny Sąd Administracyjny

²⁴ K. Śmiszek, *Dyskryminacja ze względu na orientację seksualną i tożsamość płciową w zatrudnieniu*, Warszawa 2011, s. 45–48.

²⁵ *Orzeczenia sądowe – Dyskryminacja ze względu na orientację seksualną i tożsamość płciową*, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/orzeczenia-s%C4%85dowe-3> (dostęp 17.02.2020).

²⁶ Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 11 maja 2010 roku oraz 27 kwietnia 2010 roku, sygn. akt I SA/Gd 206/10 i I SA/Gd 99/10.

²⁷ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1798 ze zm.

w jednym ze swoich wyroków²⁸ uznał, że „nie ma [...] przeszkód, by pod pojęciem osób pozostających we wspólnym pożyciu małżeńskim (konkubinacie) rozumieć stabilną, faktyczną wspólnotę osobisto-majątkową dwojga osób bez względu na ich płeć. Nie byłoby bowiem żadnych podstaw do stosowania odmiennych zasad korzystania ze zwolnień, ponoszenia odpowiedzialności podatkowej w odniesieniu do konkubinatu heteroseksualnego, jak i konkubinatu homoseksualnego. Rzecz jednak w tym, że w polskim prawie i orzecznictwie ukształtowanym na jego tle przyjmowana jest zasada, że do wspólności majątkowej osób pozostających czy to we wspólnym pożyciu małżeńskim heteroseksualnym czy homoseksualnym stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego odpowiednie do treści stosunków ukształtowanych w danym związku”. Z uwagi jednak na brak przepisów prawnych, które regulowałyby sytuację osób pozostających w takich związkach, usankcjonowanie takiego stanu prawnego i przyznanie praw takim rodzinom byłoby przekroczeniem uprawnień sądu.

Luka prawna istnieje również w zakresie wzajemnych rozliczeń między małżonkami czy partnerami. Wszelkie ruchy majątkowe dokonywane w związku, jak wzajemne rozliczenia, nakłady na wspólne gospodarstwo czy wydatki, będą z perspektywy prawa podatkowego uznawane jako pożyczki między osobami niespokrewnionymi lub darowizny. Zgodnie z art. 1 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁹ podatkiem będą obciążone czynności cywilnoprawne, jeśli rzeczy lub prawa znajdują się na terytorium Polski lub jeśli znajdują się za granicą, ale nabywca jest polskim rezydentem podatkowym. W przypadku więc jednopłciowego małżeństwa polsko-szwedzkiego, które zamieszkuje w Polsce, nakłady na nieruchomości znajdującą się w Szwecji, która zgodnie z tamtejszym prawem stanowi współwłasność małżonków, na gruncie polskich przepisów może stanowić przysporzenie dla małżonka, który np. z uwagi na brak pracy czy też prowadzenie gospodarstwa domowego i opiekę nad dziećmi partycypuje w utrzymywaniu nieruchomości w mniejszym stopniu. W przypadku więc kontroli podatkowej taki nierówny udział może zostać oceniony jako pożyczka.

Jeśli organy podatkowe nie dopatrzyłyby się znamion umowy pożyczki, mogą dowodzić, że doszło do umowy darowizny, która z kolei stanowi dochód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami art. 5 i 6 pkt 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Ponieważ osoby te są osobami

²⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2012 roku, sygn. akt II FSK 2082/10.

²⁹ Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1901 ze zm.

obcymi na gruncie przepisów polskich, nie mogą skorzystać z całkowitego zwolnienia podatkowego przewidzianego dla małżonków i są zobowiązani do zapłaty podatku według stawek dla III grupy podatkowej (osób obcych), które wahają się od 12 do 20%.

Aktualne orzecznictwo oraz doktryna nie daje jasnej odpowiedzi, jak należałoby traktować tego typu ruchy majątkowe z punktu widzenia prawa podatkowego. Z pewnością nie będą to ruchy neutralne podatkowo z uwagi na brak instrumentów prawnych zapewniających takim rodzinom ochronę. W dobie wzmoczonej wymiany informacji między organami podatkowymi państw UE³⁰ można oczekiwać, że następne lata przyniosą zwiększoną liczbę informacji zagranicznych administracji podatkowych o majątku rodzin transgranicznych zgromadzonych za granicą. Jeśli osoby te będą pozostawały osobami o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, z pewnością dojdzie do konieczności wykazywania przed polskimi organami podatkowymi podstaw do posiadania wspólnego majątku za granicą, charakterze i naturze nakładów i wydatków oraz dowodzenia, że są to wzajemne rozliczenia między partnerami.

Pod reżim ustawy o podatku od spadków i darowizn podlegać będzie również odziedziczony w drodze testamentu spadek. Małżonek, partner oraz pozostawione dziecko nie będzie mogło korzystać ze zwolnienia podatkowego, które przysługuje małżonkom heteroseksualnym czy dzieciom zrodzonym z takiego związku. Pominąwszy konieczność zapłaty zachowku, na spadkobiercach ciążyć będzie obowiązek zapłaty podatku w tej samej wysokości, co od darowizn (tj. według stawek podatkowych sięgających do 20%). Taki sam majątek dziedziczony przez małżonka odmienniej płci byłby w pełni zwolniony z podatku od spadków i darowizn. Gdy rozważa się opodatkowanie rodzin transgranicznych, nie sposób pominąć przepisów Ordynacji podatkowej (dalej: OP)³¹. Przy pełnym ignorowaniu przez przepisy podatkowe faktu istnienia związków jednopłciowych art. 111 OP jako jedyny z przepisów podatkowych prawnie uznaje związki partnerskie w Polsce dla celów podatkowych, lecz zamiast praw nakłada obowiązki, albowiem wskazuje, że członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w jej wykonywaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działal-

³⁰ Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 359/1.

³¹ Ustawa z dnia 29 września 1997 roku – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 723 ze zm.

ności. Ten sam przepis definiuje członka rodziny jako osobę pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu³².

Powyższe obrazuje aktualny stan prawny osób pozostających z związkach transgranicznych, których nie uznaje Rzeczpospolita Polska. Osoby te nie mają praw tożsamyh z prawami osób, które pozostają w sankcjonowanych związkach małżeńskich, zarezerwowanych dla par różnopłciowych. Czynności prawne dokonywane przez te osoby mogą albo być nieuznawane (jak ustrój majątkowy, adopcja, wychowywanie wspólnie przysposobionych za granicą dzieci), albo powodować konsekwencje natury prawnej (opodatkowanie spadków i darowizn). Jednocześnie OP nakłada na te osoby odpowiedzialność majątkową za partnera prowadzącego działalność gospodarczą, uniemożliwiając wykorzystywanie tej – dość obszernej i liberalnej – definicji na potrzeby innych instytucji prawnych. Niedostosowane do zmieniającej się rzeczywistości przepisy krajowe powodują dyskryminację rodzin transgranicznych przez brak możliwości uznania zawartych za granicą związków jednopłciowych. Autorowi jest znane podejście, że w takiej samej sytuacji znajdują się osoby różnopłciowe żyjące w konkubinatach. Za Europejskim Trybunałem Praw Człowieka (dalej: ETPCz) należy jednak wskazać, że osoby takie mogą zawrzeć legalny związek małżeński, podczas gdy parom jednopłciowym uniemożliwia się taką formę związku³³.

Brak sankcjonowania związków transgranicznych a przepisy unijne

Aktualne podejście do rodzin transgranicznych powinno być analizowane nie tylko z perspektywy przepisów lokalnych, ale także w przypadku obywateli UE nie należałoby ignorować przepisów unijnych. Nadrzędnym celem wszystkich traktatów unijnych było zjednoczenie europejskich narodów w jeden ekonomiczny organizm, który usuwałby bariery w transgranicznym handlu, inwestowaniu oraz pracy³⁴. Jedną z podstawowych zasad funkcjonujących wokół traktatów dotyczyła wolności przemieszczania się osób oraz swobody handlu. Od 1976 r. Unia Europejska nie tylko określa się jako unia ekonomiczna, ale także wspólnota kreująca prawa

³² K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 16–17.

³³ Wyrok ETPCz z dnia 30 czerwca 2016 roku, sprawa Taddeucci i McCall vs. Włochy, nr 51362/09.

³⁴ C. Barnard, *The Substantive law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford 2013, s. 229–271.

społeczne i dążąca do zapewnienia postępu społecznego i ciągłej poprawy warunków życia i pracy swoich obywateli³⁵.

Na tej kanwie art. 28–37 Traktatu o funkcjonowaniu UE³⁶ (dalej: TFUE) ustanawiają zasady swobodnego przepływu dóbr w obrębie UE, podczas gdy art. 45–66 opisują swobodę przepływu osób, usług i kapitału. Te cztery wolności zostały ustanowione w celu przeciwdziałania hamowaniu fizycznych, technicznych i podatkowych barier dla obywateli Unii. Ponadto swobody te stanowią podwaliny rynku wewnętrznego UE, a zasada niedyskryminacji podatkowej może być postrzegana jako wynikająca z nich³⁷.

Nie wszystkie przepisy unijne jednakże zostały zharmonizowane, a w pewnych obszarach państwa członkowskie mają pełną autonomię w przedmiocie stanowienia prawa. Do tego typu obszarów zalicza się podatki dochodowe oraz prawo rodzinne, których stanowienie stanowi wyłączną kompetencję państwa członkowskiego³⁸. Zasięg kompetencji państwa członkowskiego jest jednakże limitowany, ponieważ powinien zawsze być analizowany łącznie z art. 18 i 19 TFUE, które zakazują dyskryminacji ze względu na przynależność państwową oraz ze względu na orientację seksualną. Artykuł 21 TFUE ustanawia prawo do swobodnego przemieszczania się po terytorium Unii. Ustęp 2 wskazanego artykułu doprecyzowuje, że jeżeli dla osiągnięcia tego celu działanie Unii okazuje się konieczne, a traktaty nie przewidują niezbędnych kompetencji, instytucje UE mogą wydać przepisy ułatwiające wykonywanie prawa swobody przemieszczania się. Instytucje UE zachowały więc prawo do ingerencji, gdyby swoboda przemieszczania okazała się zagrożona z uwagi na ustawodawstwo jednego z państw członkowskich³⁹.

Przepisy o swobodzie przemieszczania się obywateli UE zostały ugruntowane w dyrektywie 2004/38/WE Parlamentu Europejskiego i Rady⁴⁰. Dyrektywa przestrzega podstawowych praw i wolności oraz stosuje się

³⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE 8 kwietnia 1976 roku, sprawa *Defrenne v Sabena*, 43/75.

³⁶ Traktat o UE i Traktat o funkcjonowaniu UE, Dz. Urz. UE C 326/01.

³⁷ R. Mason, M. Knoll, *What Is Tax Discrimination?*, "Faculty Scholarship. Paper" nr 404/2012.

³⁸ R. Mason, *A Theory of Tax Discrimination*, "Jean Monnet Working Paper" nr 09/06, s. 11.

³⁹ M. Bell, *EU Directive on Free Movement and Same-Sex Families: Guidelines on the implementation process*, Bruksela 2005, s. 13.

⁴⁰ Dyrektywa 2004/38/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie prawa obywateli Unii i członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 158, 30/04/2004, P. 0077–0123.

do zasad uznanych w szczególności przez Kartę praw podstawowych UE. Zgodnie z zakazem dyskryminacji zawartej w Karcie państwa członkowskie powinny wdrożyć dyrektywę bez dyskryminowania jej beneficjentów ze względu na płeć, rasę, kolor skóry, pochodzenie etniczne lub społeczne, cechy genetyczne, język, religię lub światopogląd, opinie polityczne lub wszelkie inne, przynależność do mniejszości narodowej, majątek, urodzenie, niepełnosprawność, wiek lub orientację seksualną. Dyrektywa definiuje członka rodziny jako partnera, z którym obywatel UE zawarł zarejestrowany związek partnerski na podstawie ustawodawstwa danego państwa członkowskiego, jeżeli ustawodawstwo przyjmującego państwa członkowskiego uznaje równoważność między zarejestrowanym związkiem partnerskim a małżeństwem, oraz zgodnie z warunkami ustanowionymi w odpowiednim ustawodawstwie przyjmującego państwa członkowskiego. Ten aspekt został doprecyzowany w art. 3 dyrektywy, obejmując prawami wynikającymi z jej przepisów również partnera, z którym obywatel UE pozostaje w stałym, należyście poświadczonym związku. Koncepcja swobodnego przepływu osób jest obecnie postrzegana jako system, który zachęca obywateli UE do korzystania z ich prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu w UE do ograniczenia formalności administracyjnych do najistotniejszych elementów, do lepszego zdefiniowania statusu członków rodziny oraz ograniczenia zakresu odmowy wjazdu lub wygaśnięcia prawa pobytu⁴¹.

Gdy analizuje się przepisy unijne oraz przepisy krajowe, można odnieść wrażenie, że polski porządek prawny nie nadąża za zmieniającą się rzeczywistością. Z jednej strony mamy do czynienia z przepisami rozporządzeń unijnych, które stanowią integralny element polskiego porządku prawnego i które wymagają przestrzegania przez Polskę zasady swobody przemieszczania się osób. Z drugiej strony mamy jednak lukę prawną, która co prawda nie uniemożliwia przemieszczania się obywateli UE, ale istotnie to prawo ogranicza. Brak uznawania na gruncie krajowym transgranicznego związku jedнопłciowego może doprowadzić do utrudnienia wykonywania praw (np. brak możliwości transkrypcji zagranicznego aktu urodzenia czy ograniczenia możliwości spadkobrania) lub wręcz pozbawienia praw (np. przez podwójne opodatkowanie dochodu z uwagi na brak zwolnień podatkowych). Należałoby postawić więc pytanie, czy brak legalnej możliwości uznawania związków małżeńskich lub partnerskich zawartych za granicą nie stanowi naruszenia swobody przemieszczania się osób?⁴² Mimo tego, że

⁴¹ E. Guild, S. Peers, J. Tomkin, *The EU Citizenship Directive, a commentary*, Oxford 2014.

⁴² Y. Merin, *Equality for same-sex couples. The Legal Recognition of Gay Partnerships in Europe and the United States*, Chicago 2002, s. 6–60.

zagadnienie jest stosunkowo nowe, w podobnej sprawie wypowiedział się TSUE, którego orzeczenie może posiłkowo być wykorzystywane w dowodzeniu naruszenia art. 21 TFUE.

Orzecznictwo

W dniu 5 czerwca 2018 r. TSUE wydał wyrok w sprawie *Coman vs. Rumunia*⁴³ na kanwie odmowy przez rumuńskie władze imigracyjne wydania zgody na pobyt pochodzącego spoza UE jedнопłciowego małżonka rumuńskiego obywatela. Małżonek złożył wniosek o legalizację pobytu, który został odrzucony przez organy administracji. Te bowiem uznały, że zgodnie z lokalnym prawem cywilnym małżeństwo między osobami tej samej płci nie jest uznawane. W tak zastanym stanie faktycznym Trybunał Konstytucyjny Rumunii zadał pytanie prejudycjalne do TSUE. TSUE uznał, że „małżonek” to termin neutralny pod względem płci i może obejmować małżonków tej samej płci. W konsekwencji Rumunia nie może powoływać się na swoje prawo krajowe jako uzasadnienie odmowy uznania małżeństwa między dwiema osobami tej samej płci, legalnie zawartego w innym państwie członkowskim. Orzeczenie to ma kluczowe znaczenie dla analizowanego zagadnienia, gdyż wskazuje podstawowe prawa osób funkcjonujących w związkach transgranicznych:

- obywatele UE mają prawo prowadzić normalne życie rodzinne (sprawa C – 165/16⁴⁴);
- pojęcie „małżonek” użyte w tym przepisie odnosi się do osoby związanej z inną osobą więzami małżeńskimi (pochodzącymi ze sprawy C – 127/08⁴⁵);
- termin „małżonek” w rozumieniu dyrektywy 2004/38 jest neutralny pod względem płci i dlatego może obejmować małżonka tej samej płci danego obywatela Unii;
- aspekty małżeństwa wchodzą w zakres kompetencji państw członkowskich, a prawo UE nie narusza tej kompetencji. Państwa członkowskie mogą zatem swobodnie decydować, czy zezwalać na małżeństwa osobom tej samej płci, ale wykonując tę kompetencję, państwa członkowskie muszą przestrzegać prawa UE, w szczególności swobody do przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich⁴⁶;

⁴³ Wyrok TSUE z dnia 5 czerwca 2018 roku, *Coman vs. Rumunia*, C-673/16.

⁴⁴ Wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2017 roku, C-165/16.

⁴⁵ Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2008 roku, C-127/08.

⁴⁶ Wyrok TSUE z dnia 2 października 2003 roku, C-148/02, wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2008 roku, C- 267/06, wyrok TSUE z dnia 14 października 2008 roku, C-353/06.

- ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, ograniczenie prawa do swobodnego przepływu osób, które jest niezależne od obywatelstwa zainteresowanych osób, może być uzasadnione, jeżeli opiera się na obiektywnych względach interesu publicznego i jeżeli jest proporcjonalne do uzasadnionego celu realizowanego przez prawo krajowe.

Orzeczenie Coman z pewnością nie może być uznawane jako orzeczenie nakładające na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia do porządku prawnego tych państw jednopłciowych małżeństw czy też związków partnerskich⁴⁷. Wyrok należy jednakże odczytywać jako wyraźny sygnał TSUE, że na gruncie przepisów unijnych nie ma miejsca na dyskryminację transgranicznych związków jednopłciowych. Małżonkowie mają prawo kontynuować swoje życie rodzinne rozpoczęte w innym państwie. TSUE podkreślił, że uznanie zawartych za granicą związków dla celów ustalenia prawa pobytu nie jest naruszeniem wyłącznej kompetencji państw członkowskich do stanowienia prawa rodzinnego. W konsekwencji państwa członkowskie przy odmowie respektowania praw i obowiązków wynikających z zawartych za granicą związków nie mogą powoływać się na ochronę interesu publicznego lub narodowej tożsamości.

Argumenty użyte przez TSUE mogłyby okazać się pomocne w dowodzeniu, że wprowadzenie przepisów nadających pewne prawa rodzinom transgranicznym nie narusza narodowej tożsamości czy interesu publicznego. W chwili obecnej rodziny żyjące w takich związkach w Polsce są pozbawione prawa do kontynuowania życia rodzinnego i tym samym respektowania ich życia prywatnego⁴⁸ z uwagi na brak instrumentów prawnych, które zabezpieczałyby na poziomie krajowym ich interesy i nie powodowały uszczerbku dla ich majątku. Istnieją więc argumenty, by uznać, że obecna sytuacja, wynikająca z niedostosowanych do zmieniającej się rzeczywistości przepisów krajowych, może stanowić naruszenie przepisów unijnych, w tym przede wszystkim zasady swobodnego przemieszczania się.

Zmieniająca się rzeczywistość społeczna pociąga za sobą zmiany podejścia organów administracji publicznej czy też sądów powszechnych. Po rozstrzygnięciu w sprawie Coman vs. Rumunia w państwach, w których również nie uznaje się związków jednopłciowych zawartych za granicą, pojawiły się orzeczenia powołujące się w sposób pośredni lub bezpośredni

⁴⁷ L. Gyeney, *Same sex couples' right to free movement in light of member states' national identities. The legal analysis of the Coman case*, *Iustum Aequum Salutare*, XIV. 2018.2, s. 149–171.

⁴⁸ Wyrok ETPCz z dnia 21 lipca 2015 roku, sprawa Oliari i inni vs Włochy, nr 18766/11 and 36030/11.

na sprawę Coman vs. Rumunia, co wskazuje na wzrost liczby spraw tego typu i obrazuje rosnący problem.

W Bułgarii po ponad dwóch latach sprawy sądowej tamtejszy sąd usankcjonował związek małżeński zawarty między obywatelkami Francji i Australii, wyrażając zgodę na pobyt w Bułgarii, kierując się przepisami dyrektywy 2004/38/WE i uznając parę za małżeństwo⁴⁹.

W analogicznej sprawie dotyczącej wniosku pobytowego wypowiedział się również Trybunał Konstytucyjny Litwy, który uznał, że odmowa wydania zgody na pobyt nie może opierać się na tożsamości płciowej czy też orientacji seksualnej. W konsekwencji została wydana zgoda na pobyt homoseksualnego partnera obywatela Litwy⁵⁰.

Podsumowanie

Liczba zapadłych wyroków w sprawach przed TSUE, ETPCz oraz w następstwie przed sądami krajowymi wskazuje, że brak sankcjonowania zawartych za granicą małżeństw jednopłciowych czy związków partnerskich nie jest dłużej tematem zastępczym czy też tematem idealnym dla teoretyków prawa. Brak sankcjonowania transgranicznych związków powoduje realne problemy dla par pozostających w tego typu związkach na terenie państw UE, które takich związków nie uznają. Problemy te dotyczą zarówno samych partnerów, jak i dzieci partnerów, które mogą mieć poważne problemy z dostępem do niektórych usług administracyjnych.

Zmieniająca się rzeczywistość oraz masowe ruchy w obrębie UE, ale również zmniejszający się odsetek państw, które nie uznają transgranicznych związków jednopłciowych pokazuje, że obecnie funkcjonujące przepisy prawa nie odpowiadają potrzebom obywateli i w wielu przypadkach konieczna okazuje się interwencja organów wymiaru sprawiedliwości UE czy też sądów w celu wyegzekwowania od poszczególnych państw konieczności respektowania obowiązków, ale też praw obywateli unijnych. Czasy, w których ETPCz dywagował nad tym, czy związek partnerski to domena życia prywatnego, czy też życia rodzinnego, to przeszłość⁵¹. W chwili obecnej brak respektowania zawartych za granicą związków partnerskich jawi się jako naruszenie przepisów unijnych.

⁴⁹ *Bulgaria recognises same-sex marriage*, <https://emerging-europe.com/news/bulgaria-recognises-same-sex-marriage> (dostęp 17.02.2020).

⁵⁰ *Lithuanian Constitutional Court rules same-sex spouses be granted residence permits*, <https://emerging-europe.com/news/lithuanian-constitutional-court-rules-same-sex-spouses-be-granted-residence-permits> (dostęp 17.02.2020).

⁵¹ Wyrok ETPCz z dnia 22 listopada 2010, sprawa Schalk and Kopf vs Austria, nr 30141/04.

Pytanie pozostaje otwarte, czy w przypadku Polski oraz innych państw członkowskich UE, które nie nadążają za zmianami w UE, powołując się na konieczność ochrony życia publicznego i narodowej tożsamości, konieczna będzie interwencja organów unijnych, czy też zmiany legislacyjne nastąpią na skutek fali zmian naszej rzeczywistości.

Pewne natomiast pozostaje to, że brak odpowiednich instrumentów prawnych zabezpieczających interesy par transgranicznych powoduje istotne problemy z respektowaniem unijnej zasady swobody przepływu osób.

Bibliografia

- Baldaccini E., Guild H., Toner, *Whose Freedom, Security and Justice? EU Immigration and Asylum Law and Policy*, Londyn 2007.
- Bulgaria recognises same-sex marriage, <https://emerging-europe.com/news/bulgaria-recognises-same-sex-marriage> (dostęp 17.02.2020).
- Barnard C., *The Substantive law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford 2013.
- Bell M., *EU Directive on Free Movement and Same-Sex Families: Guidelines on the implementation process*, Bruksela 2005.
- Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz. UE L 359/1.
- Dyrektywa 2004/38/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie prawa obywateli Unii i członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 158, 30/04/2004.
- Gromek K., *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Guild E., Peers S., Tomkin J., *The EU Citizenship Directive, a commentary*, Oxford 2014.
- Gyeney L., *Same sex couples' right to free movement in light of member states' national identities. The legal analysis of the Coman case*, "Iustum Aequum Salutare", XIV.2018.2.
- Łętowska E., Woleński K., *Instytucjonalizacja związków partnerskich a Konstytucja RP z 1997 r.*, „PiP” nr 6/2013, tezy 1–4.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, j.t. Dz.U. z 2009 r. nr 114, poz. 946.
- Mason R., *A Theory of Tax Discrimination*, "Jean Monnet Working Paper" nr 09/06.
- Mason R., Knoll M., *What Is Tax Discrimination?*, "Faculty Scholarship Paper" nr 404/2012.

- Merin Y., *Equality for same-sex couples. The Legal Recognition of Gay Partnerships in Europe and the United States*, Chicago 2002, DOI: <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226520339.001.0001>.
- Lemonnier M., Orłowski J., Pahl B., Tyrakowski M., Zięty J., *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Lithuanian Constitutional Court rules same-sex spouses be granted residence permits*, <https://emerging-europe.com/news/lithuanian-constitutional-court-rules-same-sex-spouses-be-granted-residence-permits> (dostęp 17.02.2020).
- Orzeczenia sądowe – Dyskryminacja ze względu na orientację seksualną i tożsamość płciową, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/orzeczenia-s%C4%85dowe-3> (dostęp 17.02.2020).
- Pilich M., *Związki quasi-mażeńskie w polskim prawie prywatnym międzynarodowym*, „Państwo i Prawo” z. 2.
- Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 18 czerwca 2018 roku w sprawie transkrypcji aktu urodzenia dziecka, https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Pismo%20procesowe%20RPO%20do%20NSA%20ws.%20transkrypcji%20aktu%20urodzenia%20dziecka%20_0.pdf (dostęp 17.02.2020).
- Poczobut J., *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Warszawa 2013.
- Property of international couples (marriages and registered partnerships)*, https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/civil-justice/family-law/property-international-couples-marriages-and-registered-partnerships_en (dostęp 17.02.2020).
- Rozporządzenie Rady (UE) 2016/1103 z dnia 24 czerwca 2016 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w dziedzinie jurysdykcji, prawa właściwego oraz uznawania i wykonywania orzeczeń w sprawach dotyczących małżeńskich ustrojów majątkowych oraz Rozporządzenie Rady (UE) 2016/1104 z dnia 24 czerwca 2016 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w dziedzinie jurysdykcji, prawa właściwego oraz uznawania i wykonywania orzeczeń w sprawach dotyczących skutków majątkowych zarejestrowanych związków partnerskich, Dz. Urz. UE L 183/1 oraz L 183/30.
- Śmiszek K., *Dyskryminacja ze względu na orientację seksualną i tożsamość płciową w zatrudnieniu*, Warszawa 2011.
- Święch K., *Pozycja rodziny w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Traktat o Unii Europejskiej i Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 326/01.
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2019 roku, sygn. akt II OPS 1/19.

- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 1986 roku, sygn. akt III CZP 79/85.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 13 maja 2015 r., sygn. akt III CZP 19/15.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 1495.
- Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 2086 ze zm.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 roku, t.j. Dz.U. z 2019 roku, poz. 1798 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. z 2019 roku, poz. 1901 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn, j.t. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813.
- Ustawa z dnia 29 września 1997 roku – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2018 r., poz. 723 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 listopada 2014 roku – Prawo o aktach stanu cywilnego, Dz.U. z 2019 r., poz. 730.
- Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne transgraniczne, Dz.U. z 2015 r., poz. 1792.
- Wyrok ETPCz z dnia 30 czerwca 2016 roku, sprawa Taddeucci i McCall vs. Włochy, nr 51362/09.
- Wyrok ETPCz z dnia 22 listopada 2010 roku, sprawa Schalk and Kopf vs Austria, nr 30141/04.
- Wyrok ETPCz z dnia 21 lipca 2015 roku, sprawa Oliari i inni vs Włochy, nr 18766/11 and 36030/11.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2012 roku, sygn. akt II FSK 2082/10.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II OSK 1298/13.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt II OSK 1112/16.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2018 r. sygn. akt II OSK 1808/16.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2018 r., sygn. akt II OSK 2552/16.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2017 roku, sygn. akt V CSK 198/16.
- Wyrok TSUE z dnia 8 kwietnia 1976 roku, Defrenne v Sabena, 43/75.
- Wyrok TSUE z dnia 5 czerwca 2018 roku, Coman vs. Rumunia, C-673/16.

Wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2017 roku, C-165/16.

Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2008 roku, C-127/08.

Wyrok TSUE z dnia 2 października 2003 roku, C-148/02.

Wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2008 roku, C- 267/06.

Wyrok TSUE z dnia 14 października 2008 roku, C-353/06.

Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 11 maja 2010 roku oraz 27 kwietnia 2010 roku, sygn. akt I SA/Gd 206/10 i SA/Gd 99/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt IV SA/Wa 182/16 (nieprawom.)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 maja 2016 r., sygn. akt III SA/Kr 1400/15 (nieprawom.).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt II SA/Po 1169/17 (nieprawom.).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 stycznia 2019 roku, sygn. akt IV SA/Wa 2717/18 (nieprawom.).